

**IL VALORE DEL MANUALE DI FRASCATI
AI FINI DEL CREDITO D'IMPOSTA RICERCA E SVILUPPO**

(Avv. Daniele Monari¹)

Sommario:

1. Breve premessa sul contenzioso tributario in tema di R&S (Ricerca e Sviluppo). 2. Cos'è il "MANUALE DI FRASCATI" e le ragioni per cui l'Amministrazione finanziaria lo ritiene fonte normativa vincolante per i contribuenti. 3. Valore normativo del "MANUALE DI FRASCATI" a livello internazionale e nell'ordinamento interno. 4. La nuova versione del credito R&S (legge di bilancio 2020, L. 160/2019) 5. Il "MANUALE DI FRASCATI" e il "MANUALE DI OSLO" nei documenti di prassi e nella normativa nazionale. 6. Conclusioni.

1. Breve premessa sul contenzioso tributario in tema di R&S (Ricerca e Sviluppo).

L'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento applica sistematicamente il c.d. "MANUALE DI FRASCATI" al fine di valutare l'accesso al beneficio fiscale (attività ammissibili) di cui all'art.3 del D.L. n.145/2013, dei progetti R&S (Ricerca e Sviluppo) svolti dalle imprese nel periodo 2015-2019.

Si ricorda che il "MANUALE DI FRASCATI" attribuisce valore decisivo ai fini della qualificazione delle attività svolte dalle Società contribuenti come attività ricerca e sviluppo agevolabile, la sussistenza dei n.5 requisiti ivi previsti e cioè **1) novità, 2) creatività, 3) incertezza; 4) sistematicità e 5) trasferibilità.**

Tra questi requisiti si segnala il requisito di "**novità**" previsto nel Manuale, il quale viene di sovente utilizzato dall'Amministrazione finanziaria con tale rigore da far rientrare nel perimetro agevolativo solo i progetti R&S che sviluppano prodotti che costituiscono una "**novità assoluta per il settore di riferimento in cui opera l'azienda**". In caso di mancato superamento di tale requisito (novità assoluta), i progetti R&S svolti dai Contribuenti sono accertati come "**CREDITI INESISTENTI**" con pesanti conseguenze a loro carico sotto il profilo *sanzionatorio e penale*, oltre al integrale recupero del *credito d'imposta* utilizzato in compensazione.

¹ Avvocato tributarista in Mirandola e Modena.

Secondo l'Amministrazione finanziaria la definizione di "*novità*" (nei termini di "*novità assoluta per il settore di riferimento in cui opera l'azienda*") dei progetti R&S contenuta, a suo dire, nel "MANUALE DI FRASCATI" ha natura "*normativa/interpretativa*" e pertanto risulterebbe vincolante per i contribuenti italiani in quanto detto "manuale" costituisce la fonte esclusiva a cui fare riferimento al fine di rilevare l'ammissibilità o meno al beneficio fiscale dei progetti R&S di cui all'art.3 del D.L. n.145/2013 e D.M. attuativo del 27/05/2015.²

2. Cos'è il "MANUALE DI FRASCATI" e le ragioni per cui l'Amministrazione finanziaria lo ritiene fonte normativa vincolante per i contribuenti.

Il MANUALE DI FRASCATI è un "*elaborato scientifico*" redatto nel 1963 all'esito di un congresso internazionale di esperti di ricerca e sviluppo rappresentanti dei paesi OCSE, svolto a Villa Falconieri a Frascati ed in seguito periodicamente aggiornato, ma solo di recente (dicembre 2021) oggetto di una sua integrale ed ufficiale traduzione in lingua italiana. Nonostante che la normativa in questione (art.3, DL n.145/2013 e Decreto interministeriale attuativo del 27/05/2015) non faccia alcun riferimento al MANUALE DI FRASCATI, l'Amministrazione finanziaria lo ritiene "*vincolante*" ed "*applicabile*" all'ordinamento giuridico interno per due ordini di motivi:

- il "MANUALE DI FRASCATI" è un documento OCSE di rilevanza internazionale usualmente utilizzato dalla dottrina aziendalistica per reperire definizioni, nozioni utili ad individuare le attività di R&S (in sostanza per amministrazione finanziaria il "MANUALE DI FRASCATI" sarebbe un documento autorevole da sempre applicato in materia);³

² In tal senso si veda *Risoluzione n.46/E/2018, Risoluzione n.40/E/2019 e la Circolare n.8/E/2019.*

³ il "MANUALE DI FRASCATI" è un documento OCSE rientrante nei c.d. "FRASCATI FAMILY", gruppo di documenti che include al suo interno diversi elaborati scientifici tra cui il "MANUALE DI FRASCATI" per la ricerca e sviluppo e il "MANUALE DI OSLO" per l'innovazione;

- i criteri contenuti nel “MANUALE DI FRASCATI” vengono espressamente richiamati nella **Comunicazione della Commissione Europea (2014/C/198/01) del 27/06/2014**.⁴

3. Valore normativo del “MANUALE DI FRASCATI” a livello internazionale e nell’ordinamento interno.

Davanti alla *prassi* dell’Amministrazione finanziaria, l’operatore di diritto tributario si deve necessariamente domandare quale valore giuridico, quindi vincolante per il contribuente, debba riconoscersi al “MANUALE DI FRASCATI” come strumento utile a valutare la legittimità del credito di imposta R&S utilizzato dalle imprese, visto che nella normativa nazionale in discussione (art.3, DL n.145/2013 e D.M. attuativo del 27/05/2015) non si fa alcun riferimento al “MANUALE DI FRASCATI”.

Anzitutto si rileva che il “MANUALE DI FRASCATI”, così come elaborato e redatto, non è un *trattato internazionale*, ma è solo un elaborato scientifico nemmeno collegato ad alcun trattato internazionale. Per tale ragione non è neanche possibile riconoscergli rilevanza quale mezzo di interpretazione ai sensi degli art.31 e 32 della “*Convenzione di Vienna*” sul diritto dei Trattati. Quindi, il “MANUALE DI FRASCATI” non è un documento normativo né riferibile all’OCSE, né riferibile ai suoi stati membri. A riprova di ciò basta procedere ad un attento esame del “MANUALE DI FRASCATI” per chiaramente rilevare che tale corposo documento ha una espressa vocazione “*statistica e descrittiva*”, privo di ogni carattere

⁴ Sul punto l’Amministrazione finanziaria **nella Risoluzione n.46/E del 22/05/2018**, precisa: “*L’individuazione delle attività ammissibili al credito di imposta è stata condotta dal legislatore ricalcando le definizioni di “ricerca fondamentale”, “ricerca applicata” e “sviluppo sperimentale” contenute nel paragrafo 1.3, punto 15, della Comunicazione della Commissione Europea (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, recante “Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione”, fonte giuridica dell’articolo 3 del citato decreto-legge n. 145 del 2013.*

Tali definizioni sono, a loro volta, sostanzialmente mutuare da quelle adottate a livello internazionale per le rilevazioni statistiche nazionali in materia di spese in ricerca e sviluppo, secondo i criteri di classificazione definiti in ambito OCSE e, più in particolare, nel c.d. Manuale di Frascati, concernente “Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development”: in questo senso, al punto 75 della citata Comunicazione 198/01 del 2014, viene espressamente precisato che “per classificare le diverse attività in base alla pertinente categoria, la Commissione si baserà sulla propria prassi nonché sugli esempi e le spiegazioni specifiche fornite nel Manuale di Frascati dell’OCSE”. In virtù di tale espresso richiamo, quindi, i criteri di qualificazione e classificazione contenuti nel suddetto Manuale di Frascati (la cui ultima edizione è stata pubblicata dall’OECD in data 8 ottobre 2015) costituiscono in linea di principio fonte interpretativa di riferimento anche agli effetti della disciplina agevolativa introdotta dal citato articolo 3.” (Risoluzione n.46/E del 22/05/2018).

tipico dei testi normativi, il quale si propone solo di offrire uno strumento utile all'approccio "tecnico" dell'operatore alla complessa materia in discussione (ricerca e sviluppo).⁵

Pertanto, si può agevolmente concludere che il "MANUALE DI FRASCATI" non può costituire un documento OCSE vincolante per gli Stati membri. D'altra parte se fosse vincolante per il Contribuente italiano non si spiegherebbe il perché un documento OCSE redatto nel 1963 non fosse mai stato ufficialmente recepito nel nostro ordinamento e tradotto in lingua italiana fino al dicembre 2021.

Neppure la **Comunicazione della Commissione Europea 2014/C/198/01, del 27/06/2014** richiamata dall'Amministrazione finanziaria nei suoi documenti di *prassi* può costituire strumento idoneo per rendere il "MANUALE DI FRASCATI" vincolante per l'ordinamento interno al fine di qualificare l'attività di ricerca e sviluppo, agevolabile.

Gli esperti di diritto comunitario insegnano che sotto il profilo formale le **Comunicazioni della Commissione Europea** (al pari delle c.d. *Raccomandazioni*), **non sono vincolanti per gli stati membri**. Tali documenti consentono alle istituzioni europee di rendere note le loro posizioni e di suggerire linee di azione, senza imporre obblighi giuridici a carico dei destinatari.⁶

A questo si aggiunga che la **Comunicazione** in esame (2014/C/198/01, del 27/06/2014), come tutte le **Comunicazioni della Commissione Europea, non è rivolta ai singoli contribuenti** (volendo così imporre una norma di comportamento vincolante), **ma ha come destinatari esclusivamente gli Stati membri** ai quali la Commissione Europea ha in tal modo preannunciato il proprio intendimento sul tema, in modo che gli Stati membri possono avere delle "linee guida" a cui fare riferimento per redigere normative (nel nostro caso, in tema di "Ricerca e sviluppo ed innovazione") compatibili con la normativa in tema di "aiuti di stato". In altre parole, la Comunicazione della Commissione Europea citata dall'Amministrazione finanziaria (2014/C/198/01, del 27/06/2014) nei suoi documenti di *prassi*, costituisce un semplice "invito" agli Stati membri a modificare, se necessario i propri regimi in favore della *Ricerca, sviluppo ed innovazione*, onde armonizzarli con la normativa

⁵ Il MANUALE DI FRASCATI, a pag.19-20 dello stesso, dichiara espressamente che tale documento si propone di offrire uno "standard for collecting and reporting internationally comparable statistics on the financial and human resources devoted to research and experimental development", ponendo in tal modo "the basis for a common language for talking about R&D and its outcomes", senza, tuttavia, ambire a divenire un "binding document".

⁶ P. De Luca, "La limitazione degli effetti di soft law delle comunicazioni della Commissione Europea: il caso Grecia c. Commissione", in Il diritto dell'Unione Europea n.3/2016, pag.513;

europea in tema di “*aiuti di stato*”.⁷ Di conseguenza tale Comunicazione della Commissione Europea (2014/C/198/01, del 27/06/2014) è e rimane un semplice “*invito*” diretto agli Stati membri che non produce alcun effetto normativo nell’ordinamento giuridico interno vincolante per il contribuente italiano.

In ultima analisi si evidenzia che l’esclusione del carattere vincolante del “MANUALE DI FRASCATI” non esclude che detto documento scientifico si presti ad essere utilizzato nell’ordinamento interno in altro modo.

Come è stato evidenziato da autorevole dottrina,⁸ nulla vieterebbe, infatti, al Legislatore nazionale in sede di elaborazione della propria normativa interna, di recepire, all’interno di previsioni cogenti (*hard law*), nozioni inizialmente elaborate nell’ambito di documenti non vincolanti (*soft law*). Lo stesso “MANUALE DI FRASCATI”, del resto, sembra aprirsi a possibili richiami ad opera di fonti normative laddove rammenta che “[t]he definitions provided herein have been adopted and adapted by many governments” (pag.20 MANUALE DI FRASCATI) e “in many countries, legislation refers explicitly to this manual and definitions herein” (sebbene precisi che “such uses are beyond the initial intention and core objectives of this manual”) (pag.20 MANUALE DI FRASCATI).

In definitiva, il “MANUALE DI FRASCATI” non è sicuramente un documento giuridico internazionale di “*hard law*”, ma a ben vedere, non pare neppure di “*soft law*”, potendo costituire, eventualmente, solo uno strumento tecnico utile al Legislatore a cui fare riferimento per delineare le basi concettuali e metodologiche per la formulazione di disposizioni in tema di ricerca e sviluppo. Questo, per scelta del Legislatore potrà avvenire o interiorizzando i concetti del Manuale nelle norme dell’ordinamento interno (riproducendo sostanzialmente gli stessi concetti nella legge nazionale), oppure, attraverso l’espreso “*rinvio*” formulato dal Legislatore nella legge, ai contenuti tecnici contenuti nel Manuale stesso.

4. La nuova versione del credito R&S (legge di bilancio 2020, L. 160/2019).

⁷ Commissione europea, *Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione*, 2014/C 198/01, par. 127.

⁸ Simone Carrea (avvocato in Genova e ricercatore di diritto internazionale presso l’Università di Genova) “*Il valore del Manuale di Frascati tra hard law, soft law e approccio difensivo del contribuente*”, in *Giurisprudenza Tributaria*, lpsa, n.6/2023, pag.541-542.

Appare doveroso rilevare che il Legislatore in occasione della formulazione della nuova edizione del credito d'imposta R&S in vigore a partire dal periodo d'imposta 2020 (art.1, comma 200, Legge n.160 del 27/12/2019 e successive modifiche) ha cercato, sotto il profilo della tecnica redazionale, di realizzare una maggiore puntualità del disposto normativo, anche mediante l'inserimento di diverse indicazioni precedentemente contenute solo nei chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria.⁹

In altre parole, il Legislatore al fine di individuare le attività R&S agevolabili, ha effettuato un espresso rinvio alle lett. m), q), e J) del punto 15 del par.1.3 della **Comunicazione della Commissione Europea 2014/C/198/01**, nonché ai principi generali e dei criteri contenuti nel "MANUALE DI FRASCATI" ¹⁰ e a quelli contenuti nel "MANUALE DI OSLO". Quindi, il D.M. attuativo del 26/05/2020 del nuovo credito d'imposta R&S, fa una chiara distinzione tra le **attività di ricerca e sviluppo** che devono tenere conto dei principi generali e dei criteri contenuti nel "MANUALE DI FRASCATI" (comma 1°, art.2), le **attività di innovazione tecnologica** che devono tenere conto dei principi generali e dei criteri contenuti nel "MANUALE DI OSLO" ¹¹ (comma 1°, art.3), e le **attività di design e ideazione estetica** che devono tenere conto dei principi generali riportati nel comma 1 e comma 2 dell'art.4.

Senza volersi soffermare su tutti gli elementi di novità del "**nuovo credito R&S**", in questa sede ci si limita a osservare come dall'espresso rinvio formulato dal Legislatore in questa nuova edizione della agevolazione fiscale in esame, **può trarsi, "a contrario", la conferma della irrilevanza normativa del "MANUALE DI FRASCATI" nel contesto**

⁹ Appare opportuno evidenziare che nelle varie "edizioni precedenti" il credito Ricerca e Sviluppo si era assistito ad una reiterazione di testi normativi con piccole varianti, nonché dalla divulgazione di documenti di prassi non sempre tra loro coerenti, questa situazione non ha certo favorito la chiarezza delle regole a cui fare riferimento necessaria alle imprese per la pianificazione degli investimenti.

¹⁰ L'art.1, comma 2000, Legge 27/12/2019, n.160 rimette ad un decreto del Ministero dello Sviluppo Economico l'elaborazione dei criteri per la corretta applicazione delle definizioni di attività ricerca e sviluppo, prevedendo che bisogna tener "*conto dei principi generali e dei criteri contenuti nel "MANUALE DI FRASCATI" dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE)*".

¹¹ L'art.3 del DM 26/05/2020, individua i criteri per la corretta applicazione **dell'INNOVAZIONE TECNOLOGICA**, tenendo conto dei principi generali e dei criteri dettati nel "MANUALE DI OSLO" e precisa che per attività di *innovazione tecnologica* si intendono quelle attività finalizzate alla realizzazione di prodotti e processi di produzione nuovi o significativamente migliorati rispetto a quelli già realizzati e applicati dall'impresa, purché diversi da quelli di ricerca e sviluppo. Per quanto riguarda l'attività di *design e ideazione estetica*, le spese che rientrano in tale categoria sono quelle sostenute nella sola fase precompetitiva, che culmina con la realizzazione dei campionari non destinati alla vendita, e con il fine di innovare in modo significativo i prodotti dell'impresa sul piano della forma e di altri elementi non tecnici o funzionali, purché differenti rispetto a quelli svolti nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo.

della precedente disciplina di cui al D.L. n.145/2013, ove manca qualsivoglia richiamo a detto “Manuale” da parte del Legislatore.

5. Il “MANUALE DI FRASCATI” e il “MANUALE DI OSLO” nei documenti di prassi e nella normativa nazionale.

In relazione alle attività ammesse al beneficio, occorre ricordare che, nel corso delle varie edizioni R&S promulgate dal Legislatore, il quadro interpretativo di riferimento (c.d. prassi) ha subito una evoluzione significativa, muovendo inizialmente dal riferimento al solo “MANUALE DI OSLO” (pubblicato nel 1992 ed aggiornato con successive edizioni) per poi arrivare ad indicare il “MANUALE DI FRASCATI” come fonte primaria di riferimento in alternativa al primo.¹²

Non deve passare inosservato che per la disciplina agevolativa introdotta dal citato art.3, D.L. n.145/2013, qui in discussione (anni d'imposta 2015-2019), i primi chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate sulla presunta applicazione “MANUALE DI FRASCATI” come fonte interpretativa della normativa interna, sono stati forniti **solo in epoca successiva alla fruizione del beneficio da parte delle imprese** (*risoluzione n.46/E/2018, risoluzione n.40/E/*

¹² In vigore dell’art. 1 co. 280-284 della L. 296/2006, il MISE aveva ritenuto, nella circ. 16.4.2009 n. 46586, di qualificare le spese di ricerca e sviluppo sulla base delle indicazioni fornite dal **Manuale di Oslo**, il quale pone l’innovazione quale parametro dell’indagine tesa ad individuare lo sforzo dell’impresa verso la creazione di un prodotto o processo nuovo o migliorato. Tuttavia, in vigore dell’art. 3 del DL 145/2013, nella circ. 9.2.2018 n. 59990, lo stesso MISE richiama per la prima volta i criteri del **Manuale di Frascati** come riferimento; da quel momento in poi, l’Agenzia delle Entrate conferma che è il Manuale di Frascati la fonte primaria per l’individuazione delle attività di ricerca e sviluppo, intesa come il superamento di incertezze scientifiche e tecnologiche, che non potrebbero essere risolte sulla base delle conoscenze già note o disponibili, arrivando così a produrre un beneficio per l’economia (*risoluzione n.46/E/2018, risoluzione n.40/E/2019 e la circolare n.8/E/2019*).

2019 e la circolare n.8/E/2019)¹³. Di conseguenza le imprese facevano ragionevole affidamento della validità della prassi della precedente edizione (disciplinata dall'art. 1 co. 280-284 della L. 296/2006) in quanto il Legislatore con la disciplina agevolativa introdotta dal citato art.3, L. n.145/2013 si era solo limitato alla mera riproposizione del medesimo testo normativo (con piccole modifiche soprattutto procedurali) della precedente disciplina agevolativa R&S.

A questo si aggiunga che l'Amministrazione finanziaria nei suoi atti impositivi continua a sostenere che i criteri del "MANUALE DI FRASCATI" costituiscono in linea di principio fonte interpretativa di riferimento anche agli effetti della disciplina agevolativa introdotta dall'art.3 del D.L. n.145/2013, precisando che detto *MANUALE* era già disponibile ai contribuenti nella versione ufficiale dal 08/10/2015, omettendo però di precisare **che fino al 07/12/2021 il c.d. MANUALE DI FRASCATI risultava disponibile solo in lingua inglese.**

Solo questo aspetto (mancanza di traduzione ufficiale in lingua italiana) basterebbe all'operatore di diritto tributario per dubitare del carattere "*normativo*" di detto "MANUALE DI FRASCATI", in quanto i Contribuenti, presunti destinatari delle disposizioni ivi contenute, non potevano facilmente accedere a tali disposizioni. Appare contrario ai basilari principi costituzionali e statutari (*Statuto dei diritti dei contribuenti*) pretendere dai Contribuenti la conoscenza del contenuto di un "manuale" che durante tutti gli anni oggetto dell'agevolazione in

¹³ Si ricorda che la stessa Agenzia con la CIRC. n.5/E del 16/03/2016, faceva propria la CIRC. n.46586 del 16/04/2009 emanata dalla DIREZIONE GENERALE per la politica industriale e la competitività del MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO che puntualizza come tra le attività ammissibili al credito d'imposta R&S siano comprese anche le attività di innovazione secondo il MANUALE DI OSLO: "...In ogni settore di attività industriale si svolgono processi innovativi di prodotto e di processo con proprie caratteristiche e specificità che rendono complesso esprimere, in termini generali ed astratti, una valutazione tecnica di un'attività o di un segmento di essa in ordine alla sua riconducibilità alla categoria dell'attività di ricerca industriale e sviluppo precompetitivo. Poiché la definizione di attività di ricerca e sviluppo riproduce quella contenuta nel 2.2 della disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione (2006/C 323/01), è utile ai fini che qui interessano, seguire il percorso logico che ha condotto la Commissione europea alla individuazione delle attività di R&S. In primo luogo, la Commissione europea afferma e declina nelle attività di R&S il concetto di innovazione. Difatti, pur distinguendo concettualmente la ricerca, lo sviluppo e l'innovazione, chiarisce che alcune delle attività di innovazione sono state incluse nello sviluppo sperimentale (paragrafo 1.5 della Comunicazione); inoltre individua, separandole dalle attività di R&S, i concetti di innovazione di processo ed organizzativa (lettere i ed J del paragrafo 2.2 della Comunicazione). Il rilievo attribuito alla innovazione discende dall'adesione ad una definizione di ricerca e sviluppo proprio del Manuale di Oslo, il cui orientamento è volto non tanto a monitorare la sola attività di R&S in termini di effetti sulla produttività dell'impresa, quanto a porre l'innovazione quale parametro dell'indagine volta ad individuare lo sforzo dell'impresa verso lo sviluppo e la creazione di un prodotto nuovo o significativamente migliorato.."

discussione (2015-2019) risultava ancora privo di una idonea e ufficiale traduzione in lingua italiana (**avvenuta solo in data 07/12/2021**).¹⁴

Il fatto che l'Amministrazione finanziaria, abbia precisato "*solo a cose fatte*" (cioè a progetti già realizzati), che il grado di "*novità*" richiesto ai progetti R&S per fruire dell'agevolazione fiscale in esame era quella previsto nel MANUALE DI FRASCATI (*quindi novità assoluta per il mercato mondiale*), e non quello del "MANUALE DI OSLO" (*innovazione di prodotto e di processo per la singola azienda*) rende ancor più "*discutibile*" la tesi interpretativa portata avanti dall'Amministrazione finanziaria nei suoi documenti di *prassi*.

Quindi, se, nonostante quanto evidenziato dallo scrivente nei precedenti paragrafi (sulla dubbia legittimità dell'applicazione dei criteri previsti dal "MANUALE DI FRASCATI" alla disciplina dell'art.3, del D.L. n.145/2013), si ritenesse legittimo il ricorso a detto "manuale" come fonte "*normativa/integrativa*" dell'ordinamento interno, inevitabilmente all'operatore di diritto tributario apparirà del tutto illogica la scelta dell'Amministrazione finanziaria di richiamare nei propri documenti di *prassi* solo i criteri del "MANUALE DI FRASCATI" ed ignorare, ed escludere, i criteri previsti nel "MANUALE DI OSLO" i quali senza dubbio sono meno restrittivi dei primi.

¹⁴ Tale aspetto (assenza di traduzione in lingua italiana del MANUALE DI FRASCATI) viene ribadito anche dalla più attenta giurisprudenza di merito che ha avuto occasione di precisare: "*Risulta altresì che, dal 2022 è a disposizione l'opera tradotta in italiano del Manuale di Frascati 2015 autorizzata dall'OCSE. La traduzione in italiano del Manuale di Frascati 2015 è stata giurata ai sensi dell'art. 5 R.D. 9/10/1922 n.1366, D.P.R. 396/2000, L. 445/2000, in data 7 dicembre 2021. Quindi, al momento delle attività poste in essere dalla società non esisteva una traduzione ufficiale in lingua italiana tale da consentire al contribuente una corretta identificazione della fonte normativa che sta alla base dell'accertamento fiscale*" (CTP Bologna RG n.694/2021 depositata in data 14/07/2022, cfr CGT Rimini n.202/2023).

In altre parole, l'Amministrazione finanziaria nei suoi documenti di prassi "eleva", incomprensibilmente il "MANUALE DI FRASCATI" ad "unica ed esclusiva" fonte d'interpretazione/integrazione della normativa in tema di "attività ammissibili" all'agevolazione fiscale in discussione (art.3, del D.L. n.145/2013, art.2 del DECRETO attuativo del 27/05/2015). Per la disciplina agevolativa in parola non vi è alcun legittimo motivo di ammettere i criteri previsti dal "MANUALE DI FRASCATI" escludendo i criteri del "MANUALE DI OSLO".¹⁵

Senza volersi dilungare in questa sede in argomentazioni complesse di analisi comparata dei due "manuali", a riprova di quanto sopra evidenziato basta rilevare le scelte del Legislatore sul punto, che per la disciplina agevolativa di cui all'art.3 della L. n.145/2013 **decide di non procedere alcun rinvio espresso** né al "MANUALE DI FRASCATI", né al "MANUALE DI OSLO", mentre, per il nuovo credito imposta R&S di cui art.1, commi 200-201, Legge n.160 del 27/12/2019 (legge di Bilancio 2020) e successive modifiche, **ha ritenuto logico richiamare i criteri di entrambi i "manuali"** (precisamente il "MANUALE DI FRASCATI" per *ricerca e sviluppo* e "MANUALE DI OSLO" per *innovazione tecnologica e di design e innovazione estetica*) entrambi idonei, per la nuova disciplina, a far rientrare i progetti realizzati dalle imprese nel perimetro agevolativo prevista dal Legislatore per la nuova versione dell'agevolazione R&S.

L'Amministrazione finanziaria, invece, con una propria interpretazione personale e parziale della normativa in esame (art.3, del D.L. n.145/2013, art.2 del DECRETO attuativo del 27/05/2015) ha deciso di considerare ammissibili solamente le attività di ricerca e sviluppo conformi ai criteri previsti dal "MANUALE DI FRASCATI", senza avere conoscenza del fatto che il **"MANUALE DI OSLO", viene richiamato dallo stesso "MANUALE DI FRASCATI" al punto 2.46, e che anche il "MANUALE DI OSLO" rientra nella c.d. "Frascati Family",** cioè l'insieme dei testi scientifici redatti dal gruppo NESTI (National Experts on Science and Technology Indicators) dell'OCSE, adottati quali standard internazionali in tema di R&S e innovazione.

¹⁵ A riprova di ciò si noti che l'art.3 D.L. n.145/2013 offre una definizione normativa di "ricerca e sviluppo" nell'ambito della quale non soltanto non viene operato alcun riferimento al "MANUALE DI FRASCATI", ma vengono ammessi al credito anche risultati (si pensi al "*miglioramento dei prodotti e dei processi o servizi esistenti*" di cui all'art.3, comma 4, lett.b) che ne sarebbero esclusi sulla scorta della rigida nozione di "*novità assoluta*" che l'amministrazione finanziaria pretende di desumere proprio dal "MANUALE DI FRASCATI". Tanto basterebbe per dimostrare come le definizioni delle attività ammissibili di cui all'art.3 del D.L. n.145/2013 e D.M. attuativo del 27/05/2015 **non sono sempre coerenti** con i criteri contenuti nel "MANUALE DI FRASCATI", se si escludono i criteri contenuti nel "MANUALE DI OSLO".

Pertanto, errato, impreciso ed illegittimo risulta il richiamo operato dall'Amministrazione finanziaria nei suoi documenti di *prassi* ai soli criteri del "MANUALE DI FRASCATI" per la disciplina agevolativa di all'art.3 del D. L. n.145/2013, in quanto se si ammette l'applicazione dei criteri "MANUALE DI FRASCATI" non vi è motivo legittimo che impedisca di applicare anche i criteri previsti dal "MANUALE DI OSLO" per fruire dell'agevolazione fiscale in esame (art.3, del D.L. n.145/2013, art.2 del DECRETO attuativo del 27/05/2015).

Quanto sopra sostenuto viene confermato dalla più attenta **giurisprudenza di merito**, la quale ritenere ammissibili ad agevolazione le attività di ricerca, sviluppo ed innovazione se soddisfano i criteri del "MANUALE di OSLO" e/o al "MANUALE di FRASCATI".¹⁶

6 Conclusioni.

Di fronte alla prassi accertativa "*granitica*" finora portata avanti dall'Amministrazione finanziaria in tema di applicazione all'ordinamento interno del "MANUALE DI FRASCATI", il Contribuente che ritiene in buona fede di avere svolto i progetti R&S secondo le disposizioni legislative e regolamentari vigenti (art.3 del D.L. n.145/2013 e D.M. attuativo del 27/05/2015), si vede costretto a dover "*resistere*" alla pretesa impositiva, impugnando l'*atto di recupero del credito d'imposta R&S* avanti agli organi di giustizia tributaria al fine di richiederne l'annullamento.

¹⁶ Per tutte si riporta la sentenza della **CTP di Modena n.52/2022 del 17/02/2022**: "*Le attività di ricerca, sviluppo ed innovazione non devono in effetti necessariamente ed esclusivamente soddisfare i requisiti del c.d. "MANUALE DI FRASCATI", ma possono anche essere coerenti con quanto definito dal c.d. "MANUALE DI OSLO". Non è, dunque, innovativo esclusivamente un prodotto che posseda i requisiti sostanziali richiesti dal "MANUALE DI FRASCATI", possono essere innovative attività anche quando siano soddisfatti i requisiti richiesti dal "MANUALE DI OSLO"* 6. Come ricordato dal ricorrente, anche la Circolare n. 5/E del 16/03/2016 prodotta, che richiama la Circolare n. 46586 del 16 aprile 2009 emanata dalla Direzione Generale per la politica industriale e la competitività del M.I.S.E., include tra le attività ammissibili ex art. 2 del decreto attuativo 27/05/2015, quelle di innovazione in base al "MANUALE DI OSLO" 7. La stessa Commissione Tributaria dell'Emilia-Romagna con la recente sentenza n. 307/2021, ha considerato ammissibili ad agevolazione le attività di c.d. innovazione di processo, come da "MANUALE DI OSLO". 9. Come chiarito nella menzionata decisione della Commissione Tributaria Regionale, il credito d'imposta è certamente finalizzato a favorire le imprese che si impegnano nella ricerca, ma il concetto di ricerca e innovazione non può essere "ingessato": le agevolazioni devono tener conto della progettazione industriale e del miglioramento dell'offerta premiando le imprese che investono in tecnologia e ricerca 10. Sulla base del DECRETO 27/05/2015 e della Circolare n. 46586 del 16/04/2009 emanata dalla Direzione Generale del M.I.S.E. recepita dalla Circolare n. 5/E del 16/03/2016, sono dunque da ritenersi "agevolabili" le attività di "innovazione e di sviluppo sperimentale" finalizzate a produrre piani/progetti/disegni per prodotti/ processi/servizi che possono essere nuovi, modificati o migliorati come da "MANUALE DI OSLO", che considera tale una innovazione tecnologica "di processo", consistente nella attuazione ed adozione di metodi di produzione o di consegna nuovi o significativamente migliorati....." (CTP di Modena n.52/2022 del 17/02/2022; cfr. CTP di Aosta n.12/2022 del 25/02/2022; CTP di BOLOGNA sentenza depositata in data 14.07.2022, RGR 694/2021; CTP di Taranto n.881/2020 del 29/12/2020, CGT I° Grado Rimini n.153/2023 del 19/05/2023 e n.202/2023 del 07/08/2023).

Nel giudizio, il Contribuente, in prima battuta, dovrà necessariamente impostare la propria difesa eccependo che al “MANUALE DI FRASCATI”, per scelta del Legislatore non può essere riconosciuto alcun valore normativo ed integrativo della disciplina agevolativa di cui all’art.3 del D.L. n.145/2013 e D.M. attuativo del 27/05/2015.

In ottica difensiva risulta anche importante per il Contribuente eccepire, sia che la stessa Amministrazione finanziaria nei suoi documenti di prassi **fino all’anno 2018** non ha mai fatto alcun riferimento a detto “manuale” (*risoluzione n.46/E/2018, risoluzione n.40/E/2019 e la circolare n.8/E/2019*), sia il fatto che **fino a dicembre 2021** non era disponibile una traduzione ufficiale del “MANUALE DI FRASCATI” in lingua italiana.

Inoltre, in subordine, “*nel merito*” potrebbe risultare anche utile al Contribuente fare presente come i criteri di contenuti nel “MANUALE DI FRASCATI”, se validi per l’ordinamento interno, devono necessariamente essere integrati con i criteri contenuti nel “MANUALE DI OSLO” i quali consentono di ritenere ammissibili anche i progetti che costituiscono una “*innovazione di prodotto e di processo per la singola azienda*”, senza necessariamente essere “*nuovi in termini assoluti per il mercato mondiale*”, come richiesto nel “MANUALE DI FRASCATI”.

A questo punto **spetterà all’Amministrazione finanziaria, nell’ottica del riparto dell’onere della prova di cui al nuovo comma 5 bis dell’art.7 DLgs n.546/92** (confirmativo e novativo che sia), **dimostrare con idoneo supporto probatorio**, che il MANUALE DI FRASCATI ha natura “*normativa/interpretativa*” vincolante per i contribuenti italiani e costituisce la fonte esclusiva a cui fare riferimento al fine di rilevare l’ammissibilità o meno al beneficio fiscale dei progetti R&S di cui all’art.3 del D.L. n.145/2013 e D.M. attuativo del 27/05/2015. **Allo stesso modo spetterà all’Amministrazione finanziaria dimostrare che i criteri contenuti nel “MANUALE DI OSLO”, a differenza dei criteri contenuti nel “MANUALE DI FRASCATI” non possono essere applicati per nell’ordinamento interno al fine di valutare le attività ammissibili al beneficio in esame.** In caso la prova fornita dall’Ufficio fiscale non appaia convincente, “*il giudice ... annulla l’atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l’irrogazione delle sanzioni.*” (comma 5 bis art.7 DLgs n.5456/92).

(commento a cura di Daniele Monari avvocato tributarista in Mirandola e Modena).